

Audience publique du 22 avril 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23526 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2007 par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 juillet 2007 refusant de faire droit à sa demande d'admettre en déduction ses dépenses en relation avec une assurance automobile, un contrat d'épargne-logement, ainsi que les intérêts débiteurs déboursés en relation avec une acquisition immobilière ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 février 2008 par Madame ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie ;

Vu l'avis de la rupture du délibéré du 25 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Le bureau d'imposition Luxembourg IV de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit en date du 3 novembre 2005 à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2004.

Par courrier daté du 8 novembre 2005, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin. Elle estima en effet que le bureau d'imposition aurait, à tort, fait abstraction des déductions auxquelles il aurait dû procéder au titre des sommes déboursées par elle dans le cadre des intérêts débiteurs payés au sujet du contrat de prêt conclu pour financer le logement qu'elle habite elle-même, du contrat épargne-logement, ainsi que d'un contrat d'assurance automobile.

Par décision datée du 9 juillet 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 8 novembre 2005 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 3 novembre 2005;

Vu le dossier fiscal;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 25 janvier 2006 ainsi que la réponse y relative de la réclamante entrée le 17 février 2006;

Vu les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir fixé une cote d'impôt trop élevée en écartant de la déduction certaines dépenses déclarées;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante avait déclaré pour l'année litigieuse des intérêts débiteurs en relation économique avec son appartement lui servant de résidence principale, des cotisations versées en vertu d'un contrat d'épargne logement ainsi que des primes d'assurances en relation avec une voiture;

Considérant que le bureau d'imposition n'avait pas admis la déduction de ces montants pour le motif que la réclamante avait refusé de produire les pièces justificatives;

Considérant que, dans le cadre de sa mission de contrôle et d'examen objectif et impartial de la déclaration lui attribuée en vertu des §§ 166, 170, 171, 204 et 205 AO, le bureau d'imposition a invité la réclamante en date du 31 août 2005 à fournir des pièces justificatives concernant les dépenses déclarées;

Considérant que la réclamante a introduit un recours hiérarchique formel au sens du § 303 AO contre cette injonction;

Considérant que ce recours a été rejeté comme non fondé par décision directoriale du 11 juin 2007, n° C 13080 du rôle;

Considérant qu'à ce jour la réclamante n'a cependant pas fourni les pièces demandées dans le cadre de la mesure d'instruction du directeur émise le 25 janvier 2006;

Considérant que les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une dépense et par conséquent le droit de demander les pièces y afférentes ou de solliciter des informations complémentaires, du moins lorsque, comme en l'espèce, une telle preuve peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable alors surtout que ce dernier est soumis, en vertu des §§ 170 et 171 AO, à une obligation de collaboration avec le bureau d'imposition;

Considérant qu'il appert que la réclamante a été invitée itérativement à produire ses pièces à l'appui mais n'y a cependant donné aucune suite alors que de tels certificats sont facilement obtenables auprès des banques, caisses d'épargne-logement et compagnies d'assurances et sont même usuellement fournis par ces organismes à leurs clients sans qu'il faille en faire la demande, dans le but d'être joints à la déclaration d'impôt;

Considérant que la réclamante ne doit dès lors s'imputer qu'à elle-même le refus de déduction provoqué par son manque de collaboration;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2007, Madame ... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 9 juillet 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 9 juillet 2007.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après avoir expliqué les raisons qui l'ont amenée à ne pas joindre en annexe à sa déclaration d'impôt pour l'année 2004 les pièces relatives à son compte épargne-logement, aux intérêts débiteurs déboursés en relation avec une acquisition immobilière, ainsi qu'aux assurances conclues par elle, ainsi que les raisons qui l'ont amenée à refuser le dépôt de ces pièces auprès du bureau d'imposition, à la suite d'une demande expresse formulée par celui-ci, la demanderesse ayant en effet estimé que le bureau d'imposition n'était pas autorisé à solliciter de sa part, dans les circonstances de l'espèce, les pièces afférentes, reproche au directeur de ne pas avoir fait droit à sa réclamation et d'avoir ainsi refusé de prendre en considération l'assurance responsabilité civile relative à sa voiture, les versements effectués sur un compte épargne-logement, les intérêts débiteurs relatifs à son habitation privée, ainsi que les sommes payées à la Caisse médico-chirurgicale, ainsi qu'à la Caisse de décès. Elle estime en effet que lesdites dépenses auraient dû être prises en considération tant par le bureau d'imposition que par le directeur, en l'absence de la transmission des pièces afférentes en annexe à sa déclaration fiscale voire de la transmission desdites pièces au directeur sur sa demande afférente dans le cadre de sa réclamation introduite auprès de lui contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2004, au motif que dans la mesure où il n'y aurait eu, d'après elle, aucun doute quant à la véracité et à la réalité de ces dépenses, les autorités fiscales n'auraient pas été autorisées à solliciter la remise de ces pièces dans le cadre de son imposition. Elle conteste encore l'affirmation du directeur dans la décision sous examen suivant laquelle, dans la mesure où les pièces litigieuses pouvaient être raisonnablement exigées de la part d'un contribuable, ces pièces pourraient être versées par lui d'une manière systématique, dans le cadre de son obligation de collaboration avec le bureau d'imposition.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement relève tout d'abord que contrairement à l'année d'imposition 2003, la décision du directeur du 11 juin 2007, par laquelle a été rejeté un recours hiérarchique formel de la demanderesse, dirigé contre l'injonction lui adressée par le bureau d'imposition de lui remettre les pièces litigieuses relatives à l'année d'imposition 2004, n'a pas été attaquée devant le tribunal administratif.

Le représentant étatique estime en outre que conformément au paragraphe 205, alinéa 2 AO, il n'appartenait plus au directeur de prendre position sur l'existence de doutes raisonnables de nature à exiger la remise de pièces justificatives, de sorte que la décision sous examen serait à confirmer.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse s'oppose à la solution telle que préconisée par le délégué du gouvernement en estimant qu'alors même qu'elle n'a pas introduit un recours contentieux contre la décision directoriale portant sur l'injonction lui adressée par le bureau d'imposition, il appartiendrait néanmoins au tribunal, dans le cadre de la présente instance et de son pouvoir de réformation, de statuer sur le caractère déductible des dépenses invoquées par elle.

Il y a tout d'abord lieu de prendre position sur les doutes que tant le bureau d'imposition que le directeur ont pu avoir quant à la réalité et la véracité de certaines données litigieuses dans

le cadre de la présente instance. A cet égard, il échet de constater au vu des courriers adressés par le bureau d'imposition à la demanderesse en date des 31 août 2005 et 28 septembre 2005 que le bureau d'imposition avait émis des doutes quant à la réalité des dépenses déclarées par la demanderesse, de sorte à avoir été amené à lui demander la remise des pièces justificatives afférentes. C'est partant à bon droit que le directeur, au vu des éléments dont il disposait au moment de sa prise de décision, a rejeté la réclamation de la demanderesse dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, la demanderesse ayant également refusé, dans le cadre de la procédure pendante devant le directeur, de remettre à celui-ci les pièces litigieuses.

Ceci étant dit, il échet encore d'examiner dans le cadre du présent recours si la demanderesse peut, à bon droit, solliciter la déduction des sommes déboursées par elle dans le cadre d'un contrat d'épargne-logement, du paiement des intérêts débiteurs en relation avec son acquisition immobilière, de son assurance responsabilité civile automobile, ainsi que des cotisations payées à la Caisse médico-chirurgicale ainsi qu'à la Caisse de décès. Il y a dans ce contexte lieu de constater que tant le bureau d'imposition que le directeur ont refusé de faire droit à ces déductions au vu du défaut par la demanderesse de leur soumettre les pièces justificatives. Or, dans le cadre de la présente instance contentieuse, la demanderesse a versé les pièces en question, de sorte que la réalité des dépenses afférentes ne peut plus être contestée à l'heure actuelle.

Malgré le fait, retenu ci-avant, que la décision directoriale a valablement pu être prise au vu des éléments dont disposait le directeur à la date du 9 juillet 2007, il n'en demeure toutefois pas moins que dans le cadre de la présente instance contentieuse, la demanderesse a soumis au tribunal deux certificats bancaires dont l'un porte sur son contrat d'épargne-logement et l'autre sur les intérêts débiteurs déboursés par elle dans le cadre de son prêt ayant financé le logement qu'elle habite, un certificat émis par une compagnie d'assurances dont ressort le montant déboursé par elle au titre de l'assurance « responsabilité civile », ainsi que deux extraits de comptes portant sur les cotisations versées tant à la Caisse générale de prévoyance (caisse de décès) qu'à la Caisse médico-chirurgicale. Ces pièces permettent, d'ailleurs en l'absence d'une quelconque contestation de la part du délégué du gouvernement, de conclure à la réalité des dépenses effectuées par la demanderesse, de sorte que par réformation de la décision directoriale sous examen du 9 juillet 2007, il y a lieu de tenir compte de ces sommes aux fins du calcul de celles qui ont valablement pu être déclarées comme devant être déduites tant au titre des dépenses spéciales qu'au titre des revenus provenant de la valeur locative de l'habitation occupée par la demanderesse, étant relevé par ailleurs qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »¹, son rôle consistant à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt².

¹ cf. doc. parl. 3940 A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940 A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)

² trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2009, v° Impôts, n° 647

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Au vu de ce qui précède, le recours introduit est à déclarer fondé dans son intégralité.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 9 juillet 2007, dit qu'il y a lieu de tenir compte des sommes déclarées par Madame ... au titre de son contrat d'épargne-logement, des intérêts débiteurs déboursés par elle dans le cadre de l'acquisition de son logement occupé par elle, de l'assurance responsabilité civile portant sur son véhicule automobile et des cotisations déboursées tant à la Caisse générale de prévoyance qu'à la Caisse médico-chirurgicale, aux fins du calcul de celles qui peuvent valablement être déduites conformément à la loi ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 22 avril 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22.04.2010

Le Greffier du Tribunal administratif